

# 新型コロナウイルス（COVID-19）の影響 ～今期決算へ向けてのポイント～

2020年8月5日

ブラジル日本商工会議所  
コンサルタント部会  
笹澤 誠一

# 【報告者紹介】



笹澤 誠一  
(Seiichi Sasazawa)

Senior Manager  
Japan Business Services

(55) 11-2573-3273  
(55) 11-99539-1248

seiichi.sasazawa@br.ey.com

## 【略歴】

- 2019年7月、EY新日本有限責任監査法人よりEYブラジルサンパウロ事務所に赴任し、JBS (Japan Business Services) に所属。ブラジルを中心に南米に進出している日系企業に、会計、監査、税務、M&Aアドバイザーなどの幅広いサービスをサポートしている
- 日本において14年超にわたる監査実務経験を有し、主として化学業、製造業、商社などの監査業務に従事
- 日本においてIFRSアドバイザー等の非監査業務に従事
- 主な著書（共著）に「会計実務ライブラリー10 連結会計の実務（第2版）」、「こんなときどうする？ 連結税効果の実務詳解」（いずれも中央経済社）などがある
- 日本において監査役セミナー等の講師を担当
- 日本公認会計士協会会員（日本国公認会計士）

# 目次

---

1. 工場操業度の低下と在庫評価
2. 経営計画と資産の減損
3. 納税管理と繰延税金資産の回収可能性
4. 債権管理と貸倒引当金
5. 日本への報告と段階損益
6. 契約の見直し等による影響
7. まとめ

# 【ご留意事項】

---

- ▶ 本資料記載の情報は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成しており、会計、税務、法律上およびその他の専門的なアドバイスを  
行うものではありません
- ▶ 本資料の情報はできる限り文献を確認し、最新の情報を考慮して  
いますが、内容の正確性および網羅性を保証するものではなく、意見  
に関する部分は私見によるものです
- ▶ 本資料を利用したことにより被ったいかなる損害についても一切の  
責任を負いません
- ▶ 会計処理の適用や税務上の取り扱いに関する具体的なアドバイスが  
必要な場合は、個別にご相談下さい

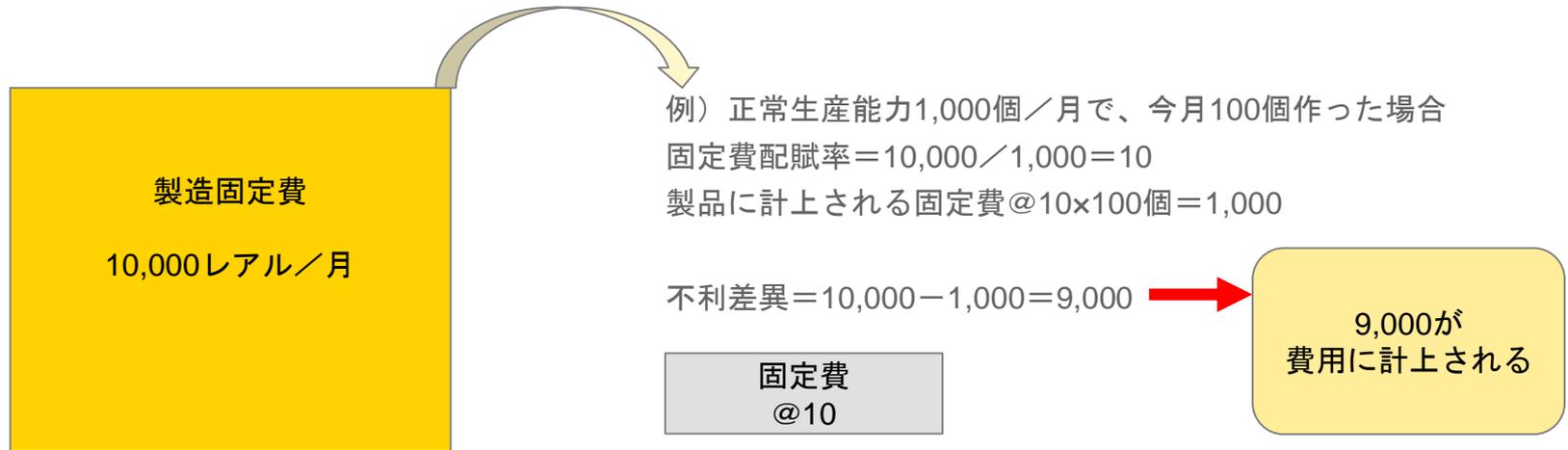
# 1. 工場操業度の低下と在庫評価

- ▶ 操業を一時停止した場合・操業度が低下した場合
  - ▶ 固定費（減価償却費、人件費、賃料など）は引き続き発生する
  - ▶ 固定費をそのまま原価計算（在庫に計上）すると、製品あたりの原価が多額に計算される



# 1. 工場操業度の低下と在庫評価

- ▶ 「固定製造間接費の配賦は、生産設備の正常生産能力に基づいて行われる」
  - ▶ 生産水準が低い場合に、未配賦となる固定製造間接費の不利差異は、**当期の費用**とする（期末残高に配賦しない）



# 1. 工場操業度の低下と在庫評価

- ▶ (留意点1) 実際の生産水準を使用している場合
  - ▶ 「**実際の生産水準が正常な生産能力に近い場合**」には、実際の生産水準を使用することができる」 (不利差異は発生しない)
    - ▶ 生産水準は「正常な生産能力に近い」といえるか
    - ▶ 正常な生産能力に近くない場合



# 1. 工場操業度の低下と在庫評価

---

- ▶ (留意点2) 費用とした場合の取り扱い
  - ▶ ブラジル基準 (IFRS) では売上原価に計上される
    - ▶ 売上に対して多額の売上原価が計上される可能性
  - ▶ 日本の会計基準では「特別損失」とされる可能性あり
    - ▶ 「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項 (その4)」 (日本公認会計士協会) (参考1)

# 1. 工場操業度の低下と在庫評価

---

## ▶ 在庫評価

- ▶ 「在庫は簿価と回収可能価額（＝将来売れる金額－販売費用）の**いずれか低い金額**で評価する」（低価法）
- ▶ 市場価格が下落した場合等には評価損が計上される

## ▶ 滞留在庫・過剰在庫

- ▶ 滞留在庫や過剰在庫の定義（基準）の見直しも
  - ▶ （実務例）滞留在庫＝「1年超の在庫」
  - ▶ （実務例）適正在庫＝「1ヶ月分の平均売上数量」
  - ▶ （実務例）過剰在庫＝「6ヶ月分の売上実績数量を超える在庫」
- ▶ 滞留在庫や過剰在庫に対して評価減を実施／検討するケース

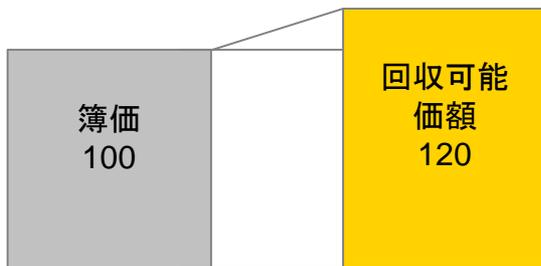
## 2. 経営計画と資産の減損

### ▶ 資産の減損とは？

- ▶ 使用または売却のいずれによっても資産の帳簿価額を回収できない場合に、**回収可能価額で評価すること**
- ▶ (= 簿価の金額を将来回収できない場合に、将来回収できる金額で評価し直すこと)

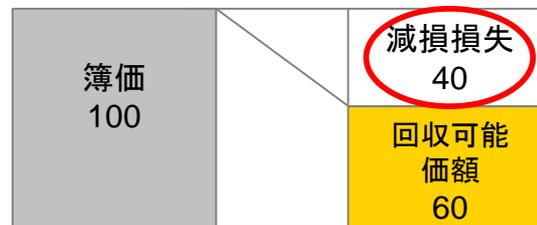
【減損不要】

簿価 ≤ 回収可能価額



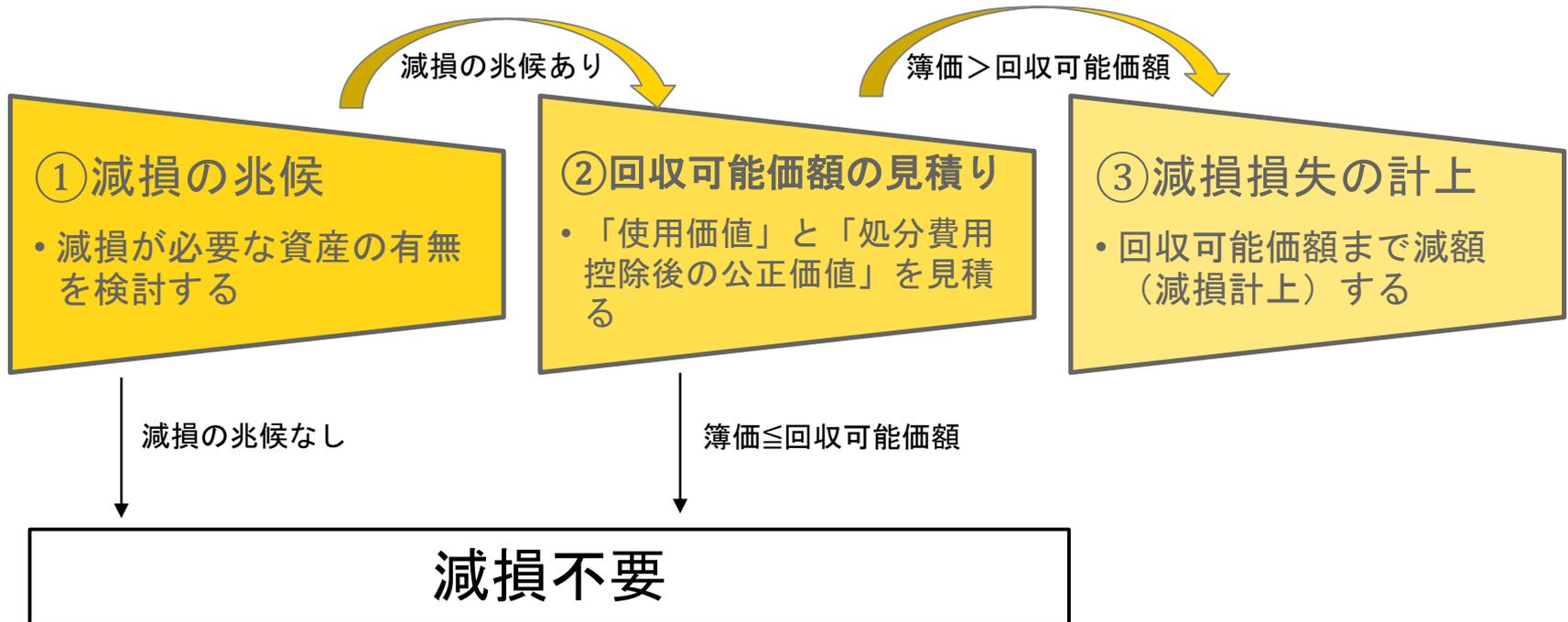
【減損必要】

簿価 > 回収可能価額



## 2. 経営計画と資産の減損

### ▶ 減損の検討の流れ（3ステップ）



## 2. 経営計画と資産の減損

---

- ▶ ①減損の兆候（例）
  - ▶ 外部環境
    - ▶ 資産の市場価値の著しい下落
    - ▶ 経営環境の著しい悪化
  - ▶ 内部環境
    - ▶ 資産の陳腐化や物的損害
    - ▶ 使用方法の著しい変化（遊休化や処分の予定）
    - ▶ 営業損益やキャッシュ・フローの悪化（予算との乖離／損失）
- ▶ 具体的な数値基準は示されていない
- ▶ 今期は減損の兆候に該当する可能性高い

## 2. 経営計画と資産の減損

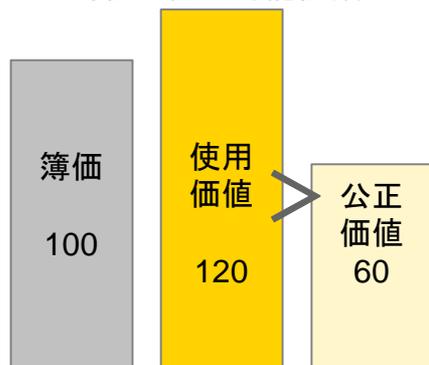
### ▶ ② 回収可能価額の見積り

- ▶ 回収可能価額 = 「使用価値」と「処分費用控除後の公正価値」のいずれか大きい金額
- ▶ 簿価 > 回収可能価額の場合は減損が必要

(例1) 減損不要

回収可能価額 = 120

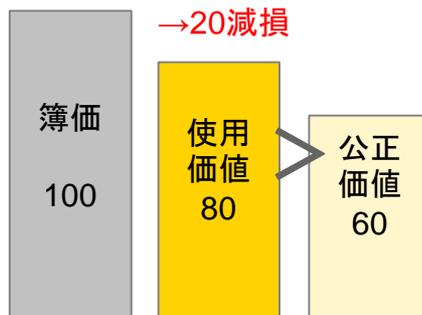
簿価 < 回収可能価額



(例2) 減損必要

回収可能価額 = 80

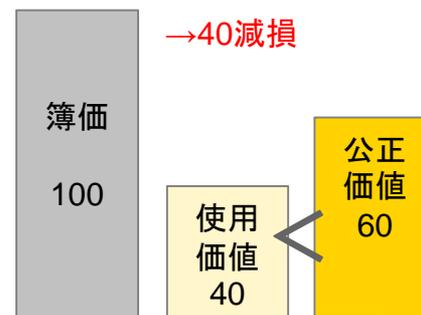
簿価 > 回収可能価額



(例3) 減損必要

回収可能価額 = 60

簿価 > 回収可能価額



## 2. 経営計画と資産の減損

### ▶ ②回収可能価額の見積り

▶ 「処分費用控除後の**公正価値**」は市場価格や鑑定評価などを基礎に見積る

▶ 「**使用価値**」は見積将来キャッシュフローの現在価値の合計

▶ 来期予算や中期経営計画などを基礎に見積る

▶ 市場成長率（販売予測）、インフレ率、為替などの計算の仮定が必要

▶ 将来のキャッシュフローは割引計算（割引率）が必要

	×1年度	×2年度	×3年度	×4年度	×5年度	合計
見積将来キャッシュフロー	100	100	100	100	100	
割引後見積将来キャッシュフロー (割引率10%とする)	90.9	82.6	75.1	68.3	62.1	379.1

使用価値

## 2. 経営計画と資産の減損

---

### ▶ ③ 減損損失の計上と影響

- ▶ (当期) 減損損失が計上される
  - ▶ 日本基準では特別損失に計上される
  - ▶ ブラジル基準 (IFRS) では原価または販管費に計上される
  - ▶ 税務計算上は損金 (税務上の費用) とならない
- ▶ (翌期以降) **減価償却費が減少**する (土地以外)
  - ▶ 償却費の負担が軽くなる
  - ▶ 総資産利益率 / 資本利益率が改善
  - ▶ 減損損失の戻入の検討が必要

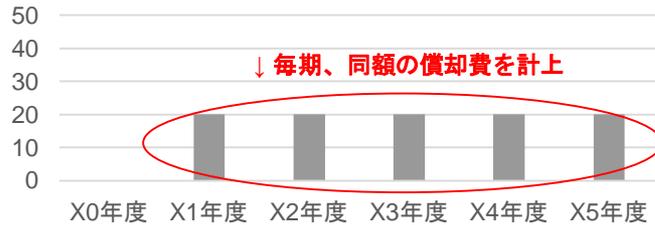


## 2. 経営計画と資産の減損

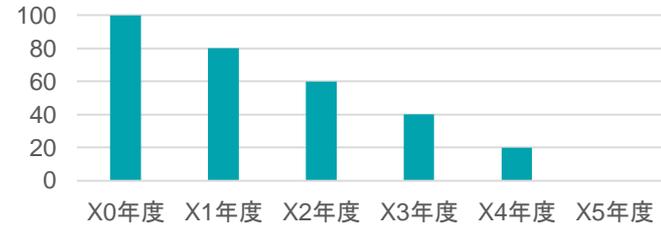
### ▶ ③ 減損損失の計上と影響

(例) 「取得原価100、耐用年数5年」の資産を2年目に40減損した場合の影響

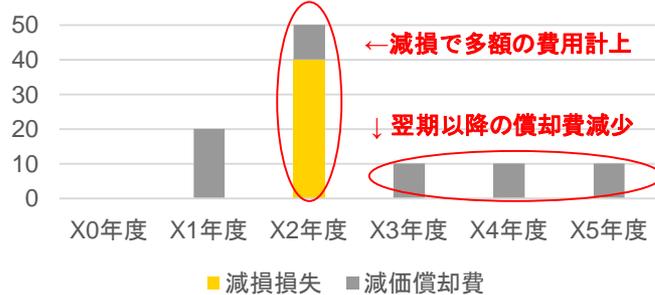
減損していない場合の減価償却費



減損していない場合の資産の簿価



減損した場合の減価償却費



減損した場合の資産の簿価



# 3. 納税管理と繰延税金資産の回収可能性

---

## ▶ 繰延税金資産とは？

- ▶ 実質的な「前払税金」であり、将来の税金支払を減少させることができる資産（「Taxクレジット」と同じ）
- ▶ 翌期以降に税金支払が生じないと資産としての価値がない

## ▶ 繰延税金資産の主な発生原因

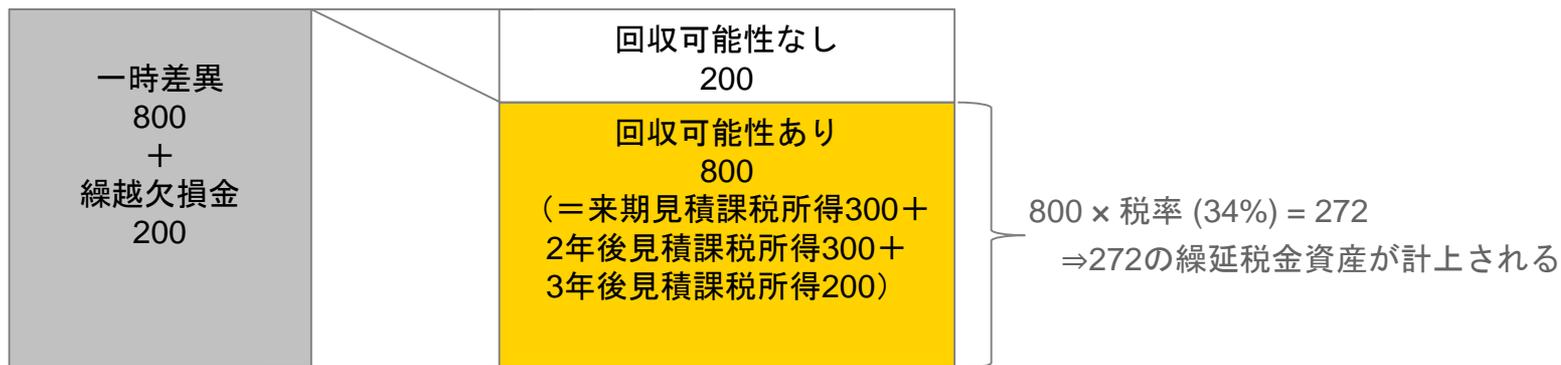
- ▶ 引当金や資産の減損など、会計上の「費用」となるが税務上の「損金」とならない場合（一時差異）
- ▶ 税務上の繰越欠損金（税務計算上の損失）

# 3. 納税管理と繰延税金資産の回収可能性

## ▶ 繰延税金資産の回収可能性

- ▶ 将来の課税所得（≒利益）の見込み金額に応じて資産計上できる金額が決まる
- ▶ **来期予算や中期経営計画などを基礎に**回収可能性を見積る（資産性を評価する）ことが必要

【繰延税金資産の回収可能性のイメージ】



# 3. 納税管理と繰延税金資産の回収可能性

## ▶ 繰延税金資産の取り崩しの影響

- ▶ 「税前利益」には影響しないが「税引後利益」は減少する
- ▶ 会計的に取り崩すだけであり、繰越欠損金等は存続する

	繰延税金資産100を引続き計上した場合	繰延税金資産100を取り崩した場合
税引前当期純利益	1,000	1,000
法人税等	340	340
法人税等調整額	-	100 ←100の取り崩し
法人税等合計	340	440
税引後利益	660	560 ←取り崩し額だけ 税引後利益が減少

## ▶ 納税管理

- ▶ 税金計算方法（申告方法）の検討

# 4. 債権管理と貸倒引当金

## ▶ 貸倒引当金とは？

- ▶ 「予想信用損失モデル」（事業会社は簡便法を適用）
  - ▶ 債権のうち現金等で回収できないと予想される貸倒損失を見積り引当金を計上する
- ▶ 実務的な見積り方法（事業会社）
  - ▶ 債権をグルーピングして損失予想率（引当率）を乗じる
    - ▶ 一般債権と滞留債権に分類
    - ▶ 引当率は、過年度の貸倒実績率を基礎に見積る

【ポイント1】  
グルーピング

グルーピング	債権残高	引当率	貸倒引当金	合計
一般債権	10,000	1%	100	125
滞留債権	100	25%	25	

【ポイント2】  
引当率の見積り

# 4. 債権管理と貸倒引当金

---

## ▶ 貸倒引当金の見積りの検討

- ▶ (ポイント1) **グルーピング** (一般債権と滞留債権の分類)
  - ▶ 信用リスクに応じたグルーピング
    - ▶ 債権管理の視点との整合性
    - ▶ 「滞留債権」の定義の見直しの検討も
- ▶ (ポイント2) **引当率の見積り**
  - ▶ 一般債権
    - ▶ 過去の「貸倒実績率」をそのまま用いて計算してよいか?
  - ▶ 滞留債権
    - ▶ 滞留債権に対する見積り

# 5. 日本への報告と段階損益

---

- ▶ ブラジル基準（IFRS）における損益区分
  - ▶ 特別損益の区分がない
    - ▶ ブラジル基準（IFRS）に従って（決算をそのまま）報告する方法
    - ▶ 日本の開示ルール（親会社の開示方針）に従って報告する方法
- ▶ 日本への報告で論点となるケース（例）
  - ▶ 異常操業度における費用
  - ▶ 減損損失
  - ▶ 固定資産の除却／売却

# 6. 契約の見直しによる影響等

---

- ▶ 契約の見直し等による影響
  - ▶ 収益認識
    - ▶ 変動対価（値引きなど）、契約条件の変更など
  - ▶ リース
    - ▶ 賃料の減免等の取扱いなど
  - ▶ 不利な契約
    - ▶ 納入義務、調達義務、ペナルティなど
  - ▶ 金融商品
    - ▶ 貸付金、借入金など

## 6. 契約の見直しによる影響等

---

- ▶ 契約内容から生じる影響
  - ▶ 金融商品
    - ▶ 公正価値評価・ヘッジなど
  - ▶ 偶発資産
    - ▶ 保険金など
- ▶ 後発事象（期末日後の事象）
- ▶ 継続企業の前提

# 7. まとめ

---

- ▶ 減損の検討が必要になる可能性大
  - ▶ **早めの対応**
    - ▶ 今期決算や来期予算への影響が大きい
    - ▶ 減損の検討に時間やコストがかかる
- ▶ 幅広く影響を検討する
  - ▶ **想定していなかった影響**が生じる可能性
    - ▶ 販売、購買、製造、人事、財務などの影響を把握できているか
    - ▶ 会計事務所や（監査を受ける場合）監査人との協議

# 【参考1】 「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その4）」（日本公認会計士協会）

## 1. 操業、営業停止中の固定費等の会計処理

新型コロナウイルス感染症の拡大防止のために政府や地方自治体による要請や声明等により、例えば、被監査企業が店舗の営業を停止又はイベントの開催を中止したときに、当該営業停止期間中に発生した固定費や、当該イベントの開催の準備及び中止のために直接要した費用は、臨時性があると判断される場合が多いと考えられる。したがって、その場合は、監査上、損益計算書の特別損失の要件を満たし得るものとして取り扱うことができると考えられる。

また、新型コロナウイルス感染症の拡大防止のために政府や地方自治体による要請や声明等により、被監査企業の工場が操業を停止又は縮小したときの異常な操業度の低下による原価への影響についても、臨時性があると判断される場合が多いと考えられる。したがって、その場合も、監査上、損益計算書の特別損失の要件を満たし得るものとして取り扱うことができると考えられる。

いずれの場合も、新型コロナウイルス感染症の拡大防止のための政府や地方自治体による要請や声明等に関連せず、経常的な経営活動に伴う業績不振等による損失が特別損失に計上されないことがないよう、監査上、留意が必要である。

なお、特別損失に計上している場合には、原則として、当該損失を示す適当な名称を付した科目をもって掲記しなければならない（財務諸表等規則第95条の3）とされている<sup>2</sup>ため、監査上、留意しなければならない。

<sup>1</sup> 企業会計原則注解注 12 において、特別損益の内訳に臨時損益があげられており、「特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なものは毎期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる」とされている。

<sup>2</sup> 損益計算書の科目だけでは、その発生原因又は正確を示すことが困難な場合には、注記によって記載されているか確かめる。（財務諸表等規則ガイドライン 95 の 2）

# 【参考2】IFRS会計上の留意点

---

## ▶ Applying IFRS

新型コロナウイルス感染拡大におけるIFRS会計上の留意点（2020年6月）

（EY Japan ホームページ）

<https://www.eyjapan.jp/services/assurance/ifrs/issue/ifrs-others/other/2020-07-15.html>

## ▶ Applying IFRS

COVID-19に関連した賃料減免の会計処理（2020年7月）

（EY Japan ホームページ）

<https://www.eyjapan.jp/services/assurance/ifrs/issue/ifrs-others/other/2020-08-04.html>

# 【ありがとうございました】

---

- ▶ ご不明点等やご相談事項がございましたら、お気軽にお問い合わせ下さい
- ▶ 最新の税務情報やEYがリリースしている情報等をメール配信しております。配信をご希望される方はメールにてご連絡下さい

## 【お問い合わせ先】



笹澤 誠一  
(Seiichi Sasazawa)

Senior Manager  
Japan Business Services

(55) 11-2573-3273  
(55) 11-99539-1248

[seiichi.sasazawa@br.ey.com](mailto:seiichi.sasazawa@br.ey.com)